

1.3 Сучасні проблеми організації обліку виробничих запасів та шляхи їх вирішення

У сучасних умовах господарювання підприємств виникає необхідність перегляду існуючої практики організації обліку запасів, бо на сьогоднішній день важливим є вирішення питання пристосування сучасної системи обліку виробничих запасів до вимог діяльності суб'єктів господарювання в умовах нестабільної економіки, мінливості законодавства, непостійного апарату управління держави. Запаси підприємства становлять значну частку в його активах і мають істотне значення при визначенні результатів господарської

діяльності¹⁷.

Над проблемними питаннями сутності виробничих запасів працювали такі відомі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, П.С. Безруких, В. Сонко, В. Стівенсон, А.А. Оглобін, В.В. Іваниєнко, В.М. Бойко, М.С. Пушкар, І.А. Бланк, І.Б. Швець, І.А. Бондарєва, Р.З. Чейз, Н.Дж. Еквілайн, Р.Ф. Якобс та ін.

Незважаючи на значні напрацювання в цій сфері, проблемі організації обліку виробничих запасів присвячено недостатньо уваги. Слід підкреслити відсутність єдиного підходу щодо визначення поняття «виробничі запаси» у національних стандартах; проблема посилюється з переходом України на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)¹⁸.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів організації обліку наявності та руху виробничих запасів на підприємстві передбачає наступні кроки: розгляд сутності поняття «виробничі запаси», його трактування різними вченими; виявлення сучасних питань організації обліку наявності та руху виробничих запасів; розробку шляхів удосконалення організації обліку виробничих запасів та оптимізувати ефективність використання запасів.

Виробничі запаси – це одна з найскладніших економічних категорій, бо навіть у нормативних документах немає чіткого визначення даного поняття.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси регулюються П(С)БО 9 «Запаси», але про об'єкт обліку «виробничі запаси» інформація відсутня¹⁹. Зустрічається цей термін в «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», де сказано, що «рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва»²⁰.

В окрему групу запасів у нормативному акті виділяють поточні біологічні активи і оборотні малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), що використовуються протягом не більше одного року, або операційного циклу. Крім того, у переліку додаткових статей фінансової звітності (Додаток 3 до НП(С)ПО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності») немає окремих статей для МШП та поточних біологічних активів, тому прийнято відносити їх до статті виробничі запаси (код рядка 1101)²¹. Такі розбіжності можуть стати

¹⁷ Облік запасів за МСФЗ. // Журнал «Фінансовий директор». – 2005. – №3

¹⁸ Van Greuning H. International Accounting Standards / Van Greuning H, Koen M. // A practical guide. Washington: ICAR Publishing. – 2000

¹⁹ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. // Бухгалтерський облік і аудит – 1999. – №246

²⁰ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 10.11.1999р. // Бухгалтерський облік і аудит – 1999. – №291

²¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. // Бухгалтерський облік і аудит — 1999. — №73

приводом для скоєння помилки в обліку запасів.

Визначення економічної сутності виробничих запасів має безліч точок зору, які мають спільні риси або відмінності. Такі вчені, як І.Б. Швець, П.С. Безруких, В. Сонко, М.С. Пушкар зв'язують виробничі запаси з предметами праці (матеріальними ресурсами, предметами споживання), необхідними для забезпечення подальшого відтворення, підтримки сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які знаходяться на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.

Більшість авторів, такі як В. Стівенсон, А.А. Оглобін, В.В. Іваниєнко, В.М. Бойко під терміном «виробничі запаси» розуміють резерв, який призначений для забезпечення безперервного процесу виробництва, зберігається для особливого випадку і не використовується у поточній діяльності підприємства.

Професор Ф.Ф. Бутинець використовує термін «товарно-виробничі запаси». Ми вважаємо, що це поняття найбільшою мірою відображає характерні особливості ресурсів для виробництва, основне призначення яких – переробка в процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готової продукції (товарів), що перебувають на складах.

Для порівняння в бухгалтерському обліку зарубіжних країн термін «виробничі запаси» не використовується. Найчастіше зустрічається таке поняття, як «товарні запаси», вони призначені для продажу протягом одного звичайного робочого циклу, зокрема у США. У нормативних документах Німеччини визначення запасів не наводиться, однак під цим поняттям розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу²². У системі бухгалтерського обліку Великобританії визначення терміну «запаси» трактується аналогічно до визначення в США, за виключенням мовних бар'єрів. В обліковій термінології Великобританії запаси позначаються терміном «stock», тоді як в американській літературі «stock» – це слово перекладається як акції²³.

За Оксфордським словником, запаси – це кількість накопичених і доступних матеріалів для використання в майбутньому²⁴. Отже, однією з проблем є відсутність єдиного визначення поняття «виробничі запаси».

Питання визначення поняття «виробничі запаси» залишається відкритим. Тому, пропонуємо своє трактування: «Виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які виступають предметами праці й утримуються підприємством для подальшого використання їх у виробництві. До їх складу входять: сировина, основні і допоміжні матеріали, паливо, покупні

²² Линник О.І. Текст лекцій з дисципліни «Облік у зарубіжних країнах»/– Х.: НТУ «ХПІ», 2014

²³ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. // Бухгалтерський облік і аудит – 1999. – №73

²⁴ Економіка : словник-довідник [Електронний ресурс] // Oxford University Press. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: <http://oxforddictionaries.com> – Назва з екрана

напівфабрикати і комплектуючі вироби, запасні частини, тара, будівельні матеріали та МШП».

Багатьма дослідниками вважається, що неправильна організація наявності та руху виробничих запасів завдають величезної шкоди фінансовим показникам підприємства, тому необхідно удосконалювати організацію обліку запасів та оптимізувати їх наявність.

Основними проблемами організації обліку виробничих запасів підприємства є:

- неправильне визначення первісної вартості придбаних запасів;
- неправильне визначення справедливої вартості запасів при їх віднесенні до статутного капіталу, безоплатному одержанні, бартерному обміні;
- неправильний вибір оцінки на дату складання балансу;
- складність віднесення запасів до певної групи;
- недоцільність використання методів списання виробничих запасів;
- незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів;
- недостатність автоматизації первинного обліку виробничих запасів підприємств;
- неправильне визначення норм витрат на одиницю продукції;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення та використання запасів.

Детально роздивимось кожну проблему і наведемо шляхи удосконалення організації обліку виробничих запасів.

Однією з грубих помилок, яка виникає при організації обліку запасів – це неправильне віднесення витрат до «інших витрат» при визначенні первісної вартості придбаних за плату запасів. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і відрядження, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Також виникають труднощі у визначенні справедливої вартості запасів. Первісною вартістю запасів вважається справедлива вартість запасів при внесенні до статутного капіталу підприємства, при одержанні запасів підприємством безоплатно, при придбанні у результаті обміну, тощо.

Головним недоліком обліку за справедливою вартістю є можливість маніпулювання вартістю і, як наслідок, маніпулювання показниками бухгалтерського обліку. В такому випадку облік не відповідає своєму головному призначенню – наданню достовірної інформації про діяльність підприємства²⁵.

Визнання справедливої вартості активів найчастіше ґрунтується на цінах активного ринка. Для визначення справедливої вартості виробничих запасів вважаємо необхідним: визначити стан запасів (нові чи застарілі);

²⁵ Кіндій М. В. Запаси в організації: позитив чи негатив? [Електронний ресурс] / М.В. Кіндій, Ю.І. Калужняк, О.М. Антоненко // Видавництво Львівської політехніки. – 2009. – Режим доступу до ресурсу: <http://vlp.com.ua/files/special/10.pdf>. – Назва з екрана

проаналізувати існуючі ринки щодо даного об'єкту обліку та ціни на аналогічні запаси; якщо таких ринків не існує, необхідно знайти довідкову інформацію щодо цін даного продукту; здійснити оцінку справедливої вартості об'єкту обліку, використавши всю доступну інформацію та існуючі методики розрахунків²⁶.

Проблеми обліку запасів виникають при оцінці на дату балансу. За П(С)БО 9 «Запаси» на дату балансу виробничі запаси слід оцінювати за меншою із двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації запасів списують на витрати звітного періоду. Однак величина чистої вартості реалізації є доволі суб'єктивною, оскільки на практиці навіть експертам з оцінки важко достовірно визначити очікувану ціну та витрати, пов'язані з реалізацією запасів. Основою оцінки можуть бути дані прайслистів підприємств – виробників, спеціальні дослідження коливань цін на ринку на окремі види запасів, тощо.

Одним із заходів з визначення справедливої вартості та чистої вартості реалізації є створення загальнодержавної бази стосовно середніх цін на ринках на найрозповсюдженіші види активів, що дозволить підприємствам використовувати одні й ті ж дані для визначення справедливої вартості активів.

Важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їх правильне групування. Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Але через те, що на підприємствах застосовується велика кількість різноманітних товарно-матеріальних цінностей і вони використовуються у виробництві по-різному, даної класифікації не достатньо для великих підприємств. Таким чином, необхідна розробка номенклатури запасів, на кожному документі на надходження або витрату матеріалів мають бути вказані не лише назва матеріалу, а і його номенклатурний номер.

До важливих проблем організації бухгалтерського обліку, висунутих практикою, належить вибір методики оцінки запасів при їх вибутті, від чого у більшості випадків залежить об'єктивність усієї бухгалтерської інформації. Через постійні зміни цін на виробничі запаси, різні методи списання запасів будуть по-різному впливати на показники звітності. Тим самим, використання не виправданого методу частіше є зоною шахрайства й перекручення інформації про фінансовий стан підприємства. Тому, обирати необхідно оптимальну оцінку вибуття запасів, яка б не завищувала, або не занижувала собівартість продукції, була виправдана в умовах інфляції, відповідала процесу виробництва і враховувала не тільки поточні, але і стратегічні завдання діяльності організації.

В залежності від специфіки виробництва, особливостей галузі,

²⁶ Безкоровайна Л. В. Особливості оцінки активів та зобов'язань в обліку / Л.В. Безкоровайна // Вісник економіки, транспорту і промисловості. – 2014

використання тих чи інших методів для визначення собівартості запасів при їх вибутті визначається підприємством самостійно, згідно з П(С)БО 9 п.16 «Оцінка вибуття запасів». Даний розділ включає ряд методів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних витрат, ціни продажу. У кожного з методів є свої позитивні та негативні сторони.

У таблиці 1 ми виділимо лише доцільність використання методів, приведемо ряд умов, при яких метод буде виправданий і оцінка буде достовірною.

Отже, можна стверджувати, що на сьогоднішній день підприємства мають реальну можливість, залежно від своїх цілей і завдань, впливати на величину фінансового результату. Якщо підприємство зацікавлене в залученні інвесторів і кредиторів, то сили будуть направлені на відображення у фінансовій звітності отримання максимальної величини нерозподіленого прибутку шляхом заниження собівартості, через відображення більш низької вартості списаних запасів у виробництво, наприклад, за методом ФІФО. У випадку, коли підприємство змушене приховувати свої прибутки через жорстку фіскальну політику, юридичні особи можуть завищувати собівартість продукції з метою зменшення розміру податку на прибуток.

Таблиця 1 – Доцільність використання методів списання виробничих запасів

Назва методу 1	Сутність 2	Умови використання 3
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Конкретні одиниці запасів передаються у виробництво за тією ж вартістю, за якою вони були придбані.	Він може застосовуватись у випадку виконання спеціальних заказів, проектів, а також при невеликій номенклатурі товарів.
Метод середньозваженої собівартості	Проводиться по кожній одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й отриманих у звітному місяці запасів.	Метод зручний для застосування підприємствами зі значною номенклатурою запасів. Використовується за умов існування різних цін на один і той самий вид запасів. При застосуванні методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному.
Метод ФІФО «first in-first out»	Запаси, відпускаються першими у виробництво (продаж чи інше вибуття), за собівартістю перших за часом надходження запасів.	Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію. В період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу, через це виплачують надлишкові кошти у вигляді податку на прибуток.

Закінчення таблиці 1

1	2	3
Метод нормативних витрат	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.	Застосування методу допускається лише тоді, якщо результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми затрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися. Метод нормативних витрат звичайно застосовується у разі стабільності цін на запаси.
Метод ціни продажу	Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки (ТН). Сума ТН на товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка ТН. Середній відсоток ТН визначається діленням суми залишку ТН на початок звітного місяця й ТН у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної вартості одержаних у звітному місяці товарів.	Метод можуть застосовувати підприємства роздрібної торгівлі, що мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

При організації обліку запасів на підприємстві важливу роль відіграє організація складського обліку. В середині складів матеріали повинні розміщуватися по секціях, потім – за типом, сортом, розмірами у штабелях, на стелажах і на полицях з таким розрахунком, щоб забезпечити можливість швидкого їх приймання, відпускання і перевірки наявності. Потрібно пам'ятати, що при правильній організації складського обліку, буде ефективним і облік у бухгалтерії. Одним з напрямів удосконалення організації оперативного й складського обліку запасів є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

Також важливе значення має спрощення обліку, зокрема, завдяки використанню можливостей засобів сучасної техніки. Застосування обчислювальної (комп'ютерної) техніки складськими працівниками та працівниками обліку забезпечує: зменшення обсягів робіт з одноманітними операціями; прискорення опрацювання даних первинних документів; автоматизацію формування звітних форм; деталізацію аналітичного рівня

обліку запасів; відмову від користування типографськими бланками первинних документів і звітності²⁷.

Автоматизація обліку вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Спільна інформаційна база між складами та бухгалтерією дає можливість спільно використовувати таку нормативно-довідкову інформацію, як довідники: зовнішніх організацій, структурних підрозділів, статей обліку, допустимої кореспонденції рахунків, номенклатури-цінника виробничих запасів, типових господарських операцій тощо²⁸. У ході застосування комп'ютерних програм удосконалення обліку виражається в: упорядкуванні бухгалтерського обліку; збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку; зниженні числа бухгалтерських помилок; підвищенні оперативності бухгалтерського обліку; підвищенні економічності бухгалтерського обліку.

Проблемним питанням є вибір політики управління запасами, а саме яким повинен бути рівень запасів. Підприємство має знайти собі оптимальне поєднання між витратами і вигодами вибраного рівня товарних запасів, щоб визначити яка величина запасів з кожної товарної групи (і навіть позиції) є достатньою. Однією з форм сучасних методів управління матеріальними ресурсами підприємства виступає система бюджетування, яка являє собою управлінську технологію, здатну допомогти в реалізації довгострокових і середньострокових планів підприємства²⁹.

Одним із заходів з оптимізації запасів є, наприклад, процедура розкрою певних партій матеріалів, яка ґрунтується на принципі максимально можливого виходу корисного матеріалу і мінімізації відходів. Залежно від розмірів труб, дощок, листового прокату, скла тощо, можна вибрати такий варіант розкрою, при якому відходи будуть мінімальними.

Також покращити ефективність використання запасів може визначення ліміту витрат виходячи з норм матеріальних ресурсів на виготовлення одиниці продукції та планового обсягу випуску продукції.

Існує досить багато моделей, які дозволяють оптимізувати рівень запасів і тому отримали найбільш широке поширення в практиці бізнесу. Найпопулярнішими з них є: модель економічно обґрунтованої потреби в запасах (від англ. EOQ – economic order quantity), модель планування потреби в матеріалах (від англ. MRP – material requirement planning model) і модель або система «точно в строк» (яку в англосаксонських країнах називають «just-in-time», аббревіатура JIT, а в Японії – «Канбан»)³⁰.

²⁷ Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: Навч. - метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. Терещенка О.О. - К.: КНЕУ, 2006. - 312 с

²⁸ Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібн. / Л.О. Терещенко, І.І., Матієнко-Зубенко. – К.: КНЕУ, 2009. – 187 с

²⁹ Марущак Л.І. Особливості та сучасні проблеми бюджетування руху запасів на підприємствах / Л.І. Марущак // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2010

³⁰ Міцек С.А. Короткострокова фінансова політика на підприємстві [Електронний ресурс] / С.А. Міцек // КНОРУС. – 2007. – Режим доступу до ресурсу: <http://bizbook.online/finance/opredelenie-velichinyi-effektivnosti.html>. – Назва з екрана

Для забезпечення ефективного обліку запасів на кожному підприємстві повинна бути розроблена конкретна програма внутрішньогосподарського контролю за збереженням і використанням матеріальних ресурсів, що має передбачати детальний перелік перевірених питань, терміни перевірки та прізвища виконавців. Лише за допомогою контролю можна запобігти втрат або пошкодження товарно-матеріальних цінностей. Програма носить комплексний характер і включає відомості за видами ресурсів.

Проблема залишається у підборі членів комісії, які будуть проводити внутрішній контроль. Для забезпечення контролю за наявністю та рухом запасів у встановленому порядку необхідно проводити інвентаризацію і контрольні вибіркові перевірки залишків матеріалів, вчасно відображувати їх в обліку.

Система внутрішнього контролю повинна стати частиною діяльності підприємства, інакше виникає можливість того, що дана система буде або дуже витратною, або неефективною. Необхідною умовою ефективного і раціонального управління матеріальними ресурсами в сучасних умовах господарювання є незалежний контроль, здійснюваний або зовнішніми, або внутрішніми аудиторами за умови організованої відповідним чином системи внутрішнього контролю³¹.

Основними заходами з контролю операцій із запасами мають бути такі: перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів; перевірка нормативів запасів; визначення правильності синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво й реалізацію продукції, які включаються в собівартість; встановлення законності проведених операцій із запасами; перевірка дотримання норм витрат матеріалів, сировини й палива; перевірка правильності і ефективності використання матеріальних ресурсів; перевірка правильності реалізації надлишків запасів; перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції; оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку і звітності.

Основний контроль має забезпечити бухгалтерія підприємства, бо саме первинні документи та облікові регістри надають можливість узагальнити інформацію щодо рівня використання матеріальних ресурсів за центрами витрат і в цілому по підприємству і надають про це повну інформацію для аналізу та прийняття рішень на вищому рівні управління.

Аналіз трактування у нормативній базі та науковій економічній літературі змісту поняття «виробничі запаси» дозволив виділити основні ключові позиції даної категорії та надав можливість запропонувати своє визначення.

У ході дослідження встановлено, що неправильна організація наявності та руху виробничих запасів завдають величезної шкоди фінансовим показникам

³¹ Рагуліна І.І. Необхідність внутрішнього контролю / І.І. Рагуліна, М.М. Рагуліна, І.Т. Новіков // Вісн. Харківського НАУ ім. В. В. Докучаєва. Сер.: «Економічні науки». – 2012. – № 5. – С. 20–25

підприємства, тому необхідно удосконалювати організацію обліку виробничих запасів та оптимізувати їх наявність.

За результатами аналізу сучасних питань організації обліку виробничих запасів розкрито основні, раніше не вирішені, проблеми та запропоновані шляхи удосконалення обліку виробничих запасів підприємства, такі як:

- для вирішення проблеми визначення первісної вартості, справедливої вартості та чистої вартості реалізації запасів, запропоновано створення загальнодержавної бази стосовно середніх цін на ринках на розповсюджені види активів;
- впровадження обґрунтованої класифікації запасів подолає складність віднесення запасів до певної групи;
- виділені умови введення доцільної методики списання запасів для визначення достовірної оцінки виробничих запасів;
- низький рівень інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, вирішиться шляхом автоматизації робочих місць складських працівників та працівників обліку;
- для вибору величини запасів запропоноване встановлення норм витрат;
- для вирішення проблеми невідповідного контролю використання запасів, необхідне створення взаємозв'язаних узгоджених систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю запасів.

Підсумовуючи вище зазначене, можна зробити висновок, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів підприємством призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності.

³²Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування / Дейнека О.В.,